

Martin Schröder

Unterschiede zwischen deutschem Bilanzrecht und IAS

Darstellung und Beurteilung der Bilanzierung von latenten
Steuern im Einzel- und Konzernabschluß

Diplomarbeit

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de/> abrufbar.

Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlanges. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Copyright © 1996 Diplomica Verlag GmbH
ISBN: 9783832435936

Martin Schröder

Unterschiede zwischen deutschem Bilanzrecht und IAS

Darstellung und Beurteilung der Bilanzierung von latenten Steuern im Einzel- und Konzernabschluß

Martin Schröder

Unterschiede zwischen deutschem Bilanzrecht und IAS

*Darstellung und Beurteilung der Bilanzierung von latenten
Steuern im Einzel- und Konzernabschluß*

Diplomarbeit
an der Universität Hannover
Fachbereich Wirtschaftswissenschaften
Lehrstuhl für Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking
März 1996 Abgabe



Diplom.de

Diplomica GmbH _____
Hermannstal 119k _____
22119 Hamburg _____

Fon: 040 / 655 99 20 _____
Fax: 040 / 655 99 222 _____

agentur@diplom.de _____
www.diplom.de _____

ID 3593

Schröder, Martin: Unterschiede zwischen deutschem Bilanzrecht und IAS: Darstellung und Beurteilung der Bilanzierung von latenten Steuern im Einzel- und Konzernabschluß / Martin Schröder - Hamburg: Diplomica GmbH, 2001
Zugl.: Hannover, Universität, Diplom, 1996

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden, und die Diplomarbeiten Agentur, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

Diplomica GmbH
<http://www.diplom.de>, Hamburg 2001
Printed in Germany



Wissensquellen gewinnbringend nutzen

Qualität, Praxisrelevanz und Aktualität zeichnen unsere Studien aus. Wir bieten Ihnen im Auftrag unserer Autorinnen und Autoren Wirtschaftsstudien und wissenschaftliche Abschlussarbeiten – Dissertationen, Diplomarbeiten, Magisterarbeiten, Staatsexamensarbeiten und Studienarbeiten zum Kauf. Sie wurden an deutschen Universitäten, Fachhochschulen, Akademien oder vergleichbaren Institutionen der Europäischen Union geschrieben. Der Notendurchschnitt liegt bei 1,5.

Wettbewerbsvorteile verschaffen – Vergleichen Sie den Preis unserer Studien mit den Honoraren externer Berater. Um dieses Wissen selbst zusammenzutragen, müssten Sie viel Zeit und Geld aufbringen.

<http://www.diplom.de> bietet Ihnen unser vollständiges Lieferprogramm mit mehreren tausend Studien im Internet. Neben dem Online-Katalog und der Online-Suchmaschine für Ihre Recherche steht Ihnen auch eine Online-Bestellfunktion zur Verfügung. Inhaltliche Zusammenfassungen und Inhaltsverzeichnisse zu jeder Studie sind im Internet einsehbar.

Individueller Service – Gerne senden wir Ihnen auch unseren Papierkatalog zu. Bitte fordern Sie Ihr individuelles Exemplar bei uns an. Für Fragen, Anregungen und individuelle Anfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Wir freuen uns auf eine gute Zusammenarbeit.

Ihr Team der Diplomarbeiten Agentur

Diplomica GmbH _____
Hermannstal 119k _____
22119 Hamburg _____

Fon: 040 / 655 99 20 _____
Fax: 040 / 655 99 222 _____

agentur@diplom.de _____
www.diplom.de _____

	Seite:
2.2.3 Die Bewertungsvorschriften des Exposure Draft 49	16
2.2.3.1 Steuersatz und Abgrenzungsmethode	16
2.2.3.2 Abzinsung, Saldierung und Gewinnausschüttungen	17
2.2.3.3 Der Einfluß von Verlusten auf die Steuerabgrenzung	17
2.2.4 Vergleich und Würdigung der Regelungen zur Bewertung	18
2.3 Der Ausweis im Jahresabschluß	20
2.3.1 Der Ausweis im handelsrechtlichen Einzelabschluß	20
2.3.2 International Accounting Standard 12	21
2.3.3 Exposure Draft 49	23
2.3.4 Vergleich und Würdigung der Regelungen zum Ausweis	24
2.4 Würdigung anhand der Jahresabschlußziele	25
2.4.1 Dokumentation	25
2.4.2 Ausschüttungsbemessungsfunktion	25
2.4.3 Informationsfunktion und decision usefulness	26
3 Latente Steuern im Konzernabschluß	27
3.1 Ansatz	27
3.1.1 Latente Steuern im handelsrechtlichen Konzernabschluß	27
3.1.1.1 Latente Steuern aus der Aufstellung der Handels-	
bilanz II	27
3.1.1.2 Latente Steuern aus der Konsolidierung	29
3.1.2 Der Ansatz nach International Accounting Standard 12	33
3.1.3 Umfangreicher Ansatz nach Exposure Draft 49	34
3.1.4 Vergleich und Würdigung der Regelungen zum Ansatz	36
3.2 Bewertung latenter Steuern im Konzernabschluß	37
3.2.1 Keine Regelung im deutschen Bilanzrecht	37
3.2.1.1 Steuerarten und Steuersatz	37
3.2.1.2 Das Saldierungsproblem im Konzernabschluß	38
3.2.1.3 Verlustverrechnung im Konzernabschluß	39

3.2.2 Bewertung latenter Steuern nach International Accounting Standard 12	39
3.2.3 Die Bewertung nach Exposure Draft 49	40
3.2.4 Vergleich und Würdigung der Regelungen	41
3.3 Der Ausweis im Konzernabschluß	41
3.3.1 Der Ausweis im handelsrechtlichen Konzernabschluß	41
3.3.2 Der Ausweis nach International Accounting Standard 12	42
3.3.3 Der Ausweis nach Exposure Draft 49	42
3.3.4 Vergleich und Würdigung der Regelungen	42
3.4 Würdigung anhand der Informationsfunktion als einziges Konzernabschlußziel	43
4 Relevanz latenter Steuern in der Veröffentlichungspraxis ausgewählter Unternehmen	44
4.1 Ausgewählte Unternehmen mit Abschluß nach handelsrechtlichen Vorschriften	44
4.2 Deutsche Konzernabschlüsse nach International Accounting Standards	46
4.3 Konzernabschlüsse ausgewählter europäischer Unternehmen	48
5 Thesenförmige Zusammenfassung	49
6 Anhang	51
6.1 Zahlenbeispiele	51
6.2 Exemplifizierende Zitate aus den Geschäftsberichten 1994	86
6.3 Verzeichnis der verwendeten Geschäftsberichte	94
6.3.1 Deutsche HGB-Abschlüsse	94

	Seite:
6.3.2 Deutsche IAS-Abschlüsse	104
6.3.3 Ausgewählte Europäische Konzernabschlüsse	106
7 Literaturverzeichnis	111
Ehrenwörtliche Erklärung	143

Abkürzungsverzeichnis:

- a. A. - anderer Ansicht
- a.a.O. - am angegebenen Ort
- Abt. - Abteilung
- ADS - Adler, Walther/ Düring, Walther/ Schmaltz, Kurt (Kommentar)
- AG - Aktiengesellschaft
- AICPA - American Institute of Certified Public Accountants
- AktG - Aktiengesetz
- AV - Anlagevermögen
- BMG - Bemessungsgrundlage
- Diss. - Dissertation
- DM - Deutsche Mark
- DVFA - Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Anlageberatung e.V.
- E 49 - Exposure Draft 49
- e. V. - eingetragener Verein
- EG - Europäische Gemeinschaft
- EK - Eigenkapital
- EStG - Einkommensteuergesetz
- f. - folgende (Seite)
- FA - Finanzamt
- FASB - Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting
Foundation
- FK - Fremdkapital
- GAAP - Generally Accepted Accounting Principles
- Gefiu - Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e.V.
- GmbHG - Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
- GuV - Gewinn- und Verlustrechnung
- h. M. - herrschende Meinung
- HFA - Hauptfachausschuß
- hfl - Holländischer Gulden
- HGB - Handelsgesetzbuch
- Hrsg. - Herausgeber

I & E	- Eingangsetzung und Erweiterung
i. d. R.	- in der Regel
i.V.m.	- in Verbindung mit
IAS	- International Accounting Standards
IASC	- International Accounting Standards Committee
IDW	- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IOSCO	- International Organisation of Securities Commissions
Jg.	- Jahrgang
JÜ	- Jahresüberschuß
KB	- Konzernbilanz
KPMG	- Klynveld Peat Marwick Goerdeler
KStG	- Körperschaftsteuergesetz
m. E.	- meines Erachtens
Mio.	- Millionen
MU	- Mutterunternehmen
N.V.	- Naamloze Vennootschap (niederländische Aktiengesellschaft)
plc.	- public (britische Aktiengesellschaft)
PublG	- Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
RSt.	- Rückstellung
S.	- Seite
SABI	- Sonderausschuß Bilanzrichtlinien-Gesetz
SEC	- Securities and Exchange Commission
SFAS	- Statement of Financial Accounting Standards
SFr.	- Schweizer Franken
SG	- Schmalenbachgesellschaft
SSAP	- Statement of Standard Accounting Practice
StB.	- Steuerbilanz
TU	- Tochterunternehmen
Tz.	- Textziffer
u. U.	- unter Umständen
UK	- United Kingdom
US	- United States

USA	- United States of America
USD	- US-Dollar
UV	- Umlaufvermögen
vgl.	- vergleiche
vs.	- versus
VV	- Verlustvortrag
WFA	- Wohnungswirtschaftlicher Fachausschuß
z. B.	- zum Beispiel

1 Problemstellung

Die Bilanzierung nach International Accounting Standards erfreut sich in der Bundesrepublik wachsender Beliebtheit. In 1994 wiesen fünf große deutsche Unternehmen in ihren Geschäftsberichten auf die weitgehende Übereinstimmung ihren Bilanzen mit den Standards hin.¹ Für 1995 wurden weitere Ankündigungen verlautbart. Es ist eine Konzernrechtsverordnung in Arbeit, die darauf abzielt, eine Bilanzierung nach den International Accounting Standards als befreienden Abschluß anzuerkennen.² Die Folgen für die internationale Vergleichbarkeit deutscher Abschlüsse und für die Vergleichbarkeit deutscher Abschlüsse untereinander ist nicht abzuschätzen.³ In diesem Zusammenhang ist zu klären, welche Unterschiede tatsächlich zwischen deutschem Bilanzrecht und den International Accounting Standards bestehen.⁴ Das International Accounting Standards Committee wurde 1973 gegründet. Bedeutung hat es erst erhalten durch die im Jahre 1987 vereinbarte Zusammenarbeit mit der IOSCO, dem Zusammenschluß der Börsenaufsichtsbehörden. Aus diesem Grund wird erst seit kurzer Zeit die Zielsetzung, die Organisation und mögliche Einflußnahmen auf das International Accounting Standards Committee in der Literatur behandelt.⁵ Deutsche Vorstände sprechen zum Teil schon von globaler Bilanzierung, die die provinzielle Bilanzierung nach deutschem Bilanzrecht ablösen muß.⁶ Bis zum AktG 1965 waren in Deutschland latente Steuern nicht explizit gesetzlich geregelt. Mit der Umsetzung der 4. EG-Bilanzrichtlinie, und dem zunehmenden Einfluß angelsächsischer Bilanzierung auf die deutsche Rechnungslegung, wurde der § 274 HGB kodifiziert, der die Steuerabgrenzung regelt.⁷ Da eventuell in

¹ Vgl. Küting/Hayn (1995b) S.1602 und Kapitel 4.2 dieser Arbeit. Zur Problematik des IAS-Testats siehe Goebel/Fuchs (1995a) S.2364f. und IDW/HFA S.705.

² Vgl. Buhleier/Helmschrott S.356f., Busse von Colbe (1995c) S.387-390, Eisolt S.1128-1130, Kirsch S.1777f., Küting/Hayn (1995a) S.668-672, Oser S.38f. und Wetzel S.207.

³ Vgl. Biener (1993) S.354f., Bormann S.40-44, Goebel (1995) S.1038f., Liener (1992) S.269, Liener (1995a) S.748-750, Madonna S.451-454, Niehus (1995b) S.1343f., Ordelheide (1995c) S.94-100, Schruff S.405-411, Seeberg S.139-141, Stein (1994) S.663-669, Wollmert/Oser S.56f.

⁴ Vgl. Biener (1994b) S.131-133.

⁵ Vgl. AlHashim/Arpan S.236, Biener (1993) S.346, Biener (1994a) S.92-98, Biener (1995) S.21f., Bolin S.482-484, Gräfer/Demming S.14-20, Haller (1993a) S.700f., Haller (1993b) S.1297-1300, Havermann S.670-672, Hayn S.715-718, Heinrich S.16f., Kleekämper (1995a) S.102-107, Kleekämper (1995b) S.417-423, Kleekämper (1995c) S.209-213, Küting (1993) S.32-36, Küting (1994) S.73f., Madonna S.447-451, Pellens/Fülbier/Ackermann S.286-290, Risse (1995b) S.831f., Rosen S.526-529. Zur schriftlichen Beteiligung Kenny/Larson S.290-299.

⁶ Vgl. Krumnow (1996) S.18, Krumnow (1994) S.696f., Liener (1995b) S.206-208, kritisch Busse von Colbe (1995a) S.558f. und Wetzel S.208.

⁷ Vgl. Hafner S.373f., Matschke Tz.1-10, Neumann S.80-83, Wiegand S.139-141. Zur Entstehung vgl. Biener/Berneke S.203-207, Bundesregierung (1983a) S.8 und S.39, Bundesregierung (1983b) S.10 und S.84 sowie Rechtsausschuß S.17, S.28, S.107 und S.116. Ein europäische Übersicht bietet Archer/Delville/McLeay S.72-76, eine weltweite Laupenmühlen/Voß S.463f.

Zukunft bedeutende Unternehmen, mit gesetzlichem Wahlrecht ausgestattet, die Bilanzierung nach International Accounting Standards suchen werden, ist zu untersuchen, welche Unterschiede zwischen der handelsrechtlichen Behandlung latenter Steuern, der nach IAS 12 und der nach Exposure Draft 49 bestehen.

2 Latente Steuern im Jahresabschluß

2.1 Entstehung und Ansatz latenter Steuern

2.1.1 Steuerabgrenzung nach § 274 HGB

2.1.1.1 Die Entstehung latenter Steuern und der Einfluß des Steuerrechts

Latente Steuern resultieren aus Unterschieden zwischen der abweichenden Bemessungsgrundlage für ertragsabhängige Steuern und dem ausgewiesenen handelsrechtlichen Jahresüberschuß vor Steuern.⁸ Unterschiede beruhen zum einen darauf, daß Aufwendungen und Erträge nur in einem der beiden Rechenwerke erfaßt werden (permanente Differenzen), und zum anderen zwar in beiden erfaßt werden, jedoch zu unterschiedlichen Zeitpunkten.⁹ Für diese Gruppe hat sich der Begriff der timing differences eingebürgert. Ziel der Steuerabgrenzung ist es, den Steueraufwand periodengerecht zu erfassen.¹⁰ Da sich permanente Differenzen nicht ausgleichen und keiner anderen Periode sinnvoll zurechenbar sind werden sie im Rahmen der Steuerabgrenzung nicht betrachtet.¹¹ Ebenfalls außer Acht bleiben quasi-permanente Differenzen, dies sind timing differences deren Umkehr nicht absehbar ist. Grund dafür ist die im Gesetz geforderte voraussichtliche Steuerbe- oder entlastung.¹²

Aktive latente Steuern entstehen, wenn das zu versteuernde Einkommen größer ist als der Jahresüberschuß. Dies kann durch frühere Erfassung von Erträgen oder durch späterer Erfassung von Aufwendungen in der Steuerbilanz im Vergleich zur Handelsbilanz

⁸ Vgl. für weitere Definitionen Harms/Küting (1985) S.95f.

⁹ Vgl. Coenenberg/Hille (1979) S.602f., Ellerich (1985) S.26f., Meigs/Meigs/Meigs E-20f.

¹⁰ Vgl. Ahrend S.585, Busse von Colbe/Müller/Reinhard S.109, Harms/Küting (1984b) S.650, Jacobs/Rupp S.387f., Moxter (1991) S.71, Schildbach (1995a) S.286. Kritisch Hafner S.382f., Kugel/Müller S.214, Rosenfield/Dent S.44f. und Schildbach (1995b) S.2640f.

¹¹ Vgl. Beispiel 1 im Anhang.

¹² Vgl. Jacobs/Rupp (1986) S.386-388, Neumann S.178f. a.A. IDW/SABI (1988) S.684., Knief S.697, Karrenbrock (1991) S.224f., Wysocki (1987) S.832f., kritisch Wulfmeier S.1181f.